

TRABAJO FIN DE GRADO

GRADO EN DERECHO

CURSO ACADÉMICO 2019/2020

TITULO:

LA RESPONSABILIDAD EN EL FRAUDE DEL IVA CARRUSEL.

WORK TITLE:

LIABILITY FOR CAROUSEL VAT FRAUD.

AUTOR: FRANCISCO JOSÉ SANTOS CASUSO.

DIRECTOR: JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN.

Fecha: 20/12/2019.

ÍNDICE.

1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

- 1.1. INTRODUCCIÓN Pág. (4)**
- 1.2. CARACTERÍSTICAS, NATURALEZA Y HECHO IMPONIBLE.... Pág. (5)**
- 1.3. REPERCUSIÓN-DEDUCCIÓN Pág. (6-7)**
- 1.4. EXCEPCIONALIDAD DE LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS ESPECIAL REFERENCIA IVA DE DESTINO.... Pág. (7)**

2. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

- 2.1. CONCEPTO.... Pág. (8)**
- 2.2. SOLIDARIA Y SUBSIDIARIA.... Pág. (8-9)**

3. EL FRAUDE DEL IVA EN CADENA, DENOMINADO FRAUDE CARRUSEL.

- 3.1. CONCEPTO.... Pág. (9)**
- 3.2. PROCEDIMIENTO.... Pág. (9-10-11)**

4. MEDIDAS PARA COMBATIR EL FRAUDE CARRUSEL.

- 4.1. TIPOLOGÍA.... Pág. (11-12-13)**
- 4.2. EFECTOS DE LAS MEDIDAS EXISTENTES.... Pág. (13-17)**

5. REGULACION EN EL DERECHO INTERNO.

- 5.1. ARTICULO 87.5 LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.... Pág. (17-18)**
 - 5.1.1. Contenido y alcance.... Pág. (18-20)**
- 5.2. LA PRESUNCIÓN.... Pág. (21)**
 - 5.2.1. Contenido y naturaleza.... Pág. (21-22)**
 - 5.2.2. Seguridad jurídica y proporcionalidad.... Pág. (22-23)**

PRESENTACIÓN.

La presente obra, versa sobre el fraude en cadena del IVA, en el seno de la realización de operaciones intracomunitarias, debido a la excepcionalidad que las mismas presentan en relación con el procedimiento del IVA. Afronta la regulación del derecho a nivel de la Unión Europea, sobre las medidas a adoptar, así como las resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Analiza la regulación el derecho interno, en su vertiente de evitación de dicho fraude, como las posibles vulneraciones de principios constitucionales de la aplicación de dicha legislación tanto a nivel internacional como nacional.

English presentation.

this project concerns the carousel VAT fraud within the conduct of intra-Community transactions, this is due to the exceptionality of Community transactions in the VAT process. It considers the regulation of laws the at European Union level, on the measures to be taken, aswell as the decisions of the Court of Justice of the European Union. It analyses the regulation of domestic law, in its area of avoidance of such fraud, as the possible violations of constitutional principles of the application of that legislation both internationally and nationally.

1. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

1.1. INTRODUCCIÓN.

En España hasta 1985, el impuesto vigente en materia de operaciones comerciales era el *impuesto sobre el tráfico de empresas*. Este impuesto se creó por la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario y posteriormente se reguló por el texto refundido, aprobado por Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre. En 1985, se aprobó la ley 30/1985 de 2 de agosto, que derogaba la ley del impuesto sobre el tráfico de las empresas creando una nueva figura impositiva, el Impuesto sobre el valor añadido, (en adelante IVA), con fundamento en la imposición legal como consecuencia de la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, (en la actualidad Unión Europea), así como aduciendo razones objetivas de ineludible relevancia como era la falta de neutralidad de dicho impuesto ya que impedía la deducción o compensación de las cargas impositivas soportadas por los empresarios en el ciclo productivo, lo que daba lugar a que cuanto mayor fuese el ciclo económico originaba un aumento del precio, se apostó por procesos económicos cortos y a la concentración empresarial.

Con la entrada en vigor del tratado de Maastricht, se suprimieron las fronteras fiscales, entre otras, con la creación del mercado común europeo, lo que conllevó a la adaptación del IVA, mediante ley 37/1992, de 28 de diciembre, (en adelante LIVA), vigente en la actualidad, vio forzada su creación debido a la exigencia de una regulación nueva y específica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las operaciones intracomunitarias, así como una mínima armonización de los tipos impositivos del impuesto y una adecuada cooperación administrativa entre los Estados miembros.

1.2. NATURALEZA, CARACTERISTICAS Y HECHO IMPONIBLE.

El IVA es un tributo ex artículo 1 LIVA, de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en la LIVA, Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes.

Las características esenciales del IVA son:

- a) Es un tributo indirecto, ya que se aplica sobre una capacidad económica que no grava en si a la misma, si no el uso que de ella se hace.
- b) Se trata de una figura impositiva que grava todas las fases del ciclo productivo, por lo que se le puede definir como multifásico.
- c) Es de titularidad estatal, ya que su creación corresponde al estado y su gestión no ha sido encomendada a las Comunidades Autónomas, aunque si el cincuenta por ciento de lo recaudado en cada una de ellas.
- d) Es un impuesto real, porque recae sobre una riqueza que en abstracto puede ser gravada con independencia del sujeto que la genera.
- e) Es un impuesto objetivo ya que no tiene en cuenta las circunstancias personales del contribuyente.
- f) Es un tributo instantáneo, ya que se devenga operación por operación, aunque su liquidación es periódica.
- g) Es una figura impositiva neutral, ya que, no interfiere en las decisiones de los empresarios y profesionales, porque los contribuyentes, empresarios y profesionales normalmente pueden trasladar la carga tributaria hacia delante y deducir lo que en la fase anterior se les repercutió.

Respecto al hecho imponible del IVA, hay que atender a lo dispuesto LIVA, en su artículo 4, establece que tendrán tal consideración las prestaciones de servicios, así como las entregas de bienes realizado por empresarios o profesionales en el ámbito territorial de aplicación del impuesto, siempre que sea realizado a título oneroso de forma habitual en el desarrollo de su actividad empresarial y profesional.

1.3. REPERCUSIÓN-DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

Una de las características esenciales de este tributo es la neutralidad, lo que quiere decir que no interfiere en las decisiones de los contribuyentes, estos, tienen la capacidad de trasladar la carga tributaria a lo largo del ciclo, actúan como meros gestores, ya que, quien soporta la carga impositiva al final es el consumidor. El procedimiento de repercusión deducción es la forma palmaria de corroborar la característica esencial de la neutralidad en el IVA, la repercusión artículo 88 LIVA, es la obligación que tiene todo empresario o profesional de trasladar la carga tributaria a quien sea adquirente del bien o servicio, por otro lado, la deducción, artículo 92 LIVA es el derecho que tiene el empresario o profesional en el desempeño de su actividad profesional de recuperar la cuota de IVA que le hubiere sido repercutida, bien sea por repercusión de la misma o por derecho a devolución, por último, el ingreso de la cuota tributaria correspondiente a la fase del ciclo económico en que se encontrase que es una obligación de todo profesional.

Ejemplo:

	A	B	C
IVA SOPORTADO	0	21	42
IVA REPERCUTIDO	21	42	0
IVA A INGRESAR	21	21	42

Supongamos que el tipo de gravamen es del 21%, y que es A quien inicia el ciclo económico y C, es el consumidor quien al final se hace cargo de la totalidad de la cuota de IVA, mientras que la neutralidad, del impuesto, se aprecia en el sujeto

B, quien, estando inserto en pleno ciclo, no le afecta económicamente hablando, sino que actúa como mero gestor, ya que, repercute la cuota que le fue repercutida, (deducción), así como la que debe repercutir como profesional prestando un servicio o realizando una entrega de bienes.

1.4. EXCEPCIONALIDAD DE LA REPERCUSIÓN-DEDUCCIÓN EN LAS OPERACIONES INTRACOMUNITARIAS.

Como se ha explicado en el anterior epígrafe el funcionamiento del IVA, trata de la repercusión–deducción, en el que los empresarios trasladan la carga tributaria y, es el consumidor final quien lo asume.

Las operaciones intracomunitarias, no cumplen con este procedimiento ya que los tipos de gravamen en el espacio europeo no son idénticos, por lo tanto, hay que distinguir entre el IVA de origen y el IVA de destino, el primero tendrá lugar cuando la operación intracomunitaria sea gravada con el tipo de gravamen del país desde donde se efectúa la operación, frente al segundo que se verá gravado por el tipo del país donde se realice la adquisición.

En la actualidad las operaciones intracomunitarias se rigen por la aplicación del tipo de gravamen del país de destino con la finalidad de que no haya diferencias a la hora de adquirir bienes de uno u otro país miembro de UE, ya que aquellos con tipos de gravamen más altos tendrían menos operaciones intracomunitarias que aquellos que lo tuviesen más bajo. Por lo tanto, se ha optado por una fiscalización en el país de destino bajo su propio tipo de gravamen lo que genera igualdad entre todos los estados miembros con independencia del tipo de gravamen vigente en dicho estado miembro.

Parece una solución armoniosa, pero de esta forma se incumple el principio de repercusión–deducción del IVA, ya que, quien realiza una entrega comunitaria, soporta todo el IVA de las operaciones anteriores sin poder a su vez repercutirlo y deducirse lo que corresponda, teniendo el correspondiente derecho al ingreso de la hacienda pública de la cuota de IVA soportada, aunque no se vea afectado el empresario porque obtenga un correspondiente derecho a devolución del IVA soportado por parte de la Hacienda pública, sí que es cierto que se rompe la neutralidad del IVA y, por ende, la repercusión deducción del mismo.

2. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.

2.1. CONCEPTO.

La responsabilidad tributaria es una institución jurídica contemplada en el ordenamiento jurídico-fiscal español, consistente en una garantía personal para la satisfacción de la deuda tributaria, el Tribunal Supremo,(en adelante TS), en su sentencia 14531/1991 de 16 de mayo, en su fundamento jurídico tercero, establece que el responsable, no desplaza al deudor principal, sino que aumenta el espectro de sujetos pasivos de la obligación de pago de la deuda tributaria, el responsable, se sitúa junto al deudor principal. Igualmente establece que el responsable, no lo es tanto, de la deuda tributaria principal, sino de una obligación de garantía accesoria nacida ex lege. De forma similar, viene a decir que para que nazca el presupuesto de hecho de la responsabilidad, es preciso que se cumplan dos requisitos, en primer lugar, que se haya realizado el hecho imponible por parte del deudor principal, en segundo lugar, realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad por parte de un tercero, qué, se sitúa junto al deudor principal para hacer frente el pago de la deuda. Podemos por lo tanto concluir diciendo qué, la responsabilidad tributaria es una garantía en el ámbito fiscal mediante la cual, se pretende asegurar el pago de la deuda, atrayendo hacia el campo de los sujetos pasivos de la obligación de satisfacción de la deuda tributaria a terceros que han realizado el presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad, que se sitúan junto al deudor principal ampliando el número de sujetos a la que la Hacienda puede requerir el pago.

2.2. SOLIDARIA Y SUBSIDIARIA.

La responsabilidad tributaria, tal y como dispone la Ley General Tributaria, (en adelante LGT), será siempre subsidiaria si no se dice expresamente que será de carácter solidario (clausula residual). La diferencia es de gran magnitud, ya que como perfectamente explico el TS en la citada sentencia de 16 de mayo, la responsabilidad tributaria subsidiaria, requiere previamente la declaración de fallido o insolvente del deudor principal, sin que, realizando dicho trámite sea imposible declararle sujeto pasivo de la deuda. No ocurre lo mismo en caso de que la responsabilidad tenga carácter de solidario que en contraposición con lo anteriormente dispuesto, no es preciso la declaración de fallido ni insolvente del

deudor principal. Debe estar predeterminado por ley, en qué casos concurre dicha característica, por lo tanto, en este caso, realizado el presupuesto habilitante de la responsabilidad de carácter solidario el acreedor, tendrá la facultad de iniciar el procedimiento de reclamación del pago ya sea frente al deudor principal o a quien se declaró responsable con carácter solidario.

3. EL FRAUDE DEL IVA EN CADENA, DENOMINADO FRAUDE CARRUSEL.

3.1. CONCEPTO.

Es un procedimiento a través del cual, mediante la realización de dos o más operaciones intracomunitarias, así como sucesivas entregas nacionales quien realiza la adquisición intracomunitaria en primer término, incumpla sus obligaciones de declaración e ingreso frente a su Hacienda estatal, continuándose con el ciclo económico. Esto es consecuencia como ya expliqué en un apartado anterior, que las adquisiciones intracomunitarias están exentas de IVA, y por lo tanto tributan por el tipo de gravamen del país de destino, otorgando dicho hecho un derecho de devolución a favor de quien realice la entrega intracomunitaria a cargo de su hacienda nacional. (número 13 de la STJUE de 12 de enero de 2006).

En el año 2017 la Audiencia Nacional dictó una sentencia por una trama de fraude de IVA, bastante más sofisticada, ya que como establece en su Fundamento jurídico primero la sentencia Audiencia Nacional 8/2017 de 13 de marzo. Condenó a quienes eludían el pago del IVA al que estaban obligados, mediante un mecanismo de *anti trading* por el que aparentaban soportar cuotas de IVA generadas a través de un circuito o carrusel de empresas-pantalla situadas en un segundo nivel por ellos dominadas.

3.2. PROCEDIMIENTO.

Para que se produzca el denominado fraude Carrusel según reza el número 13 de la STJUE de 12 de enero de 2006. Es preciso que se produzca operación intracomunitaria, exenta de IVA y generando un derecho de devolución a favor de quien realice la entrega por cuantía igual a la cantidad de IVA soportada. Por

otro lado, y aquí, el *kit* de la cuestión, quien realiza la adquisición intracomunitaria, es preciso que incumpla sus obligaciones de declaración e ingreso tanto de la cuota de IVA correspondiente a la adquisición intracomunitaria, así como la cuota de IVA repercutida a su comprador sito éste, en el mismo país, a su vez el comprador, realiza otra entrega a nivel nacional, cumpliendo con sus obligaciones fiscales, tanto de repercusión como de ingreso, ahora bien, quien ha adquirido a nivel nacional, en último término, realiza una entrega intracomunitaria a quien la realizó en primera ocasión, teniendo el correspondiente derecho a devolución por parte de su Hacienda estatal, como se puede observar dicha administración tributaria sufre un gran perjuicio, en primer lugar, por el incumplimiento de quien realiza la adquisición intracomunitaria, que incumple sus obligación de declaración e ingreso, como por el correspondiente derecho de devolución a quien realiza la entrega intracomunitaria en último termino, sin haber sido ingresada la cuota de IVA correspondiente a quien realizó la adquisición en primer término. Como puede observarse, quien realizó la adquisición se ve injustamente beneficiado. Ejemplo:

A: sito en país A, vende por 100€ a B, sito en país B, a su vez le vende por 200 a C, sito en país B, quien vende por 300 a D, sito en país B, quien a su vez vuelve a vender al sujeto A. Tipo de gravamen país B 10%.

	a	b	c	d
IVA soportado	X (derecho a devolución de parte de su hacienda)	10	20	30(derecho de devolución)
IVA repercutido	0	20	30	0
IVA a ingresar	0	20 (no ingresado)	30	0

Como puede observarse, la Hacienda del país B, sale perjudicada gravemente, en primer lugar, porque B, incumple su obligación de ingresar y, posteriormente

cuando D, realiza una nueva entrega intracomunitaria con derecho a devolución por lo que la hacienda se ve doblemente perjudicada.

En segundo lugar, para que se produzca el fraude en cadena sentenciado por la Audiencia Nacional es preciso que, quienes se encuentren al final del ciclo económico, incumplan su obligación de ingreso de IVA, fingiendo haber soportado cuotas de IVA, por empresas pantallas por ellos controladas y que giraban facturas con el fin de hacer creer que el IVA soportado era superior al devengado, aun cuando habían incumplido la obligación de declarar e ingresar en primer término las adquisiciones realizadas.

4. MEDIDAS PARA COMBATIR EL FRAUDE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO CARRUSEL.

4.1. TIPOLOGÍA.

En la actualidad, el IVA, viene desarrollado por la directiva 2006/112/CCE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006. Para dar solución a este epígrafe, voy a sustentar mi tesis en varias sentencias del TJUE, anteriores a la entrada en vigor de la directiva anteriormente mencionada, cuando aún continuaba en vigor la denominada sexta directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo de 1977. No tiene gran trascendencia, más que, la directiva no está en vigor, pero, el fundamento legal es el mismo, ya que, la directiva vigente antes mencionada en su artículo 205, permite constituir por parte de los estados un obligado solidario distinto del deudor, de forma similar a como lo contemplaba la anterior directiva.

Para luchar contra el fraude del IVA en cadena, hay determinadas medidas que se pueden adoptar, en primer lugar y contemplada por la sexta directiva artículo 21.3, permitiendo en determinados casos constituir como obligado solidario a una persona distinta del deudor, respecto a las situaciones a que se refieren los apartados primero y segundo del mismo precepto. La STJUE de 11 de mayo de 2006, analiza un caso en que se constituye obligado solidario a una persona distinta del deudor por hallarse inmerso en una trama fraudulenta de IVA. El TJUE, en primer lugar, respalda la medida, siempre y cuando se respeten los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad. Establece que los estados en

primer lugar podrán adoptar dicha medida siempre y cuando a quien se pretende constituir como responsable solidario al pago de la deuda conociese o pudiese conocer que se hallaba inmerso en una trama de fraude de IVA y que por lo tanto la totalidad o una parte del IVA no sería ingresada, para continuar diciendo, que se entiende por tal, cuando el precio del bien o servicio es extremadamente bajo al que de forma razonable se podría esperar en dicho mercado o al pagado en ocasiones anteriores por los mismos bienes o servicios. La sexta directiva autorizaba a los estados a establecer presunciones para constituir un obligado solidario distinto del deudor, pero dichas presunciones deben permitir a quien se pretende constituir responsable solidario, refutarlas no pudiendo conducir dichas presunciones a una responsabilidad objetiva.

Por otro lado, encontramos otra medida distinta, que consiste en impedir el derecho a la deducción del IVA soportado, en este caso quien fue el adquirente de quien incumplió al realizar la adquisición intracomunitaria, el deber de ingresar el IVA de destino que grava dicha operación, así como el deber de ingresar la cuota repercutida, una vez deducida. En este caso se pretende que quien adquirió del deudor, se le prive de su derecho a deducción del IVA soportado. En estos casos se ha pronunciado en varias ocasiones TJUE, en concreto con la sentencia 12 de enero de 2006, en este supuesto de hecho se privó de el derecho al a devolución de unos operadores económicos por hallarse inmersos en una trama de fraude de IVA, aduciendo que las operaciones integrantes de la cadena fraudulenta carecían de sustancia económica y no se podían considerar incluidas dentro del ámbito del IVA, *per se*, no podían generar derecho a la devolución. Con independencia de su mayor, menor o nulo conocimiento de la trama fraudulenta.

El TJUE, no comparte esta interpretación y, hace suyas las conclusiones del Abogado General, que determina que cada entrega de bienes y prestación servicios gravadas por IVA, debe ser considerada en sí misma y el carácter de una determinada operación no puede verse afectada por circunstancias de las anteriores o posteriores operaciones. Por lo tanto, para poder dispensar el tratamiento antifraude habrá que acreditar que él podía conocer la existencia de aquella trama fraudulenta.

Otra sentencia referida la privación del derecho a la deducción de IVA soportado es STJUE de 6 de julio de 2006, la cual analiza un caso en el que se impide el ejercicio del derecho a la deducción a unos operadores económicos además de por encontrarse sumidos en una trama fraudulenta de IVA, que ya había dejado sentado en la sentencia anteriormente mencionada los requisitos que debían darse. Además, se alegaba que se trataba de actividades ilícitas, concluyendo el TJUE que, hay que distinguir entre actividades ilícitas con productos o servicios no excluidos del comercio, de aquellos que sí que lo están, en el primer caso siguen estando sujetas al IVA. Defiende la neutralidad del IVA oponiéndose a una diferenciación entre actividades lícitas e ilícitas.

4.2. EFECTOS DE LAS DISTINTAS MEDIDAS.

El supuesto de hecho de constituir responsable tributario a un tercero distinto del deudor principal, produce un efecto similar al obtenido al impedir el derecho a la deducción del IVA soportado, pero no idéntico, únicamente coincide cuando quien adquiere del que realiza la operación intracomunitaria actúa con una prorrata del 100%, la responsabilidad tributaria es más gravosa para quien adquiere tal condición, que sufrirá un mayor perjuicio que si se le priva del derecho a deducir el IVA soportado. Sí, actuase con prorrata inferior al 100% su situación sería más beneficiosa.

EJEMPLO:

A, sito en el país A, vende a B, por 100 €, sito en el país B, que a su vez vende a C por 200 €, sito también en el país B, a su vez vende a D, también en el país B, por 300€, a su vez vende a E, por 400€. El tipo de gravamen del país B, es del 10%.

	A	B	C	D	a)
IVA soportado	-	10	20	30	
IVA repercutido	-	20	30	40	
IVA a ingresar	-	20 (no ingresa)	10	10	

Prorrata 100% de C

- Privación del derecho a deducir la prorrata a C.

	A	B	C	D
IVA soportado	-	10	20	30
IVA repercutido	-	20	30	40
IVA A ingresar	-	20 (no ingresa)	30	10

Como puede apreciarse, la Hacienda del país B, en condiciones normales debería haber recaudado: 20 de A, 10 de C, así como 10 de D, un total de 40. En cambio, sí, B incumple sus obligaciones de declarar e ingresar la Hacienda se ve gravemente afectada injustificadamente, ya que únicamente percibiría 10 de C Y 10 de D, lo que es un total de 20.

En caso de privación del derecho a la deducción de la prorrata a C, aún con el incumplimiento de B, la hacienda no sale perjudicada porque: 30 de C, más 10 de D, hacen 40, que son lo que hubiera tenido derecho a percibir la Hacienda en condiciones normales.

- Constitución de C, como responsable tributario.

	A	B	C	D
IVA soportado	-	10	20 (responsable)	30
IVA repercutido	-	20	30	40
IVA a ingresar	-	20(no ingresa)	10	10

En este caso C, es responsable tributario de la cuota de IVA que B le debió repercutir, podrá deducir 20 en concepto de IVA soportado, pero esa misma cantidad se le exigirá como responsable tributario, que por lo tanto no podrá deducir, por lo que el daño patrimonial de C, en caso de constitución como obligado al pago de la deuda, no habrá diferencias con el supuesto que actúe con prorrata del 100%. Porque en este caso, la Hacienda en condiciones normales debió haber obtenido: 20 de B, 10 de C y 10 de D. En caso de que B desaparezca e incumpla sus obligaciones y se constituya a C responsable tributario, la hacienda obtendrá: 10 de C, más 20 de C en condición de responsable tributario y los 10 de D.

Por lo tanto, en caso de que se produzca el fraude carrusel, siempre que a quien se pretenda constituir responsable tributario actúe con una prorrata del 100%, será indistinto que medida se aplique porque la Hacienda cobrará la totalidad de lo adeudado.

Prorrata del 50%.

	A	B	C	D
IVA soportado	-	10	20	30
IVA repercutido	-	20	30	40
IVA a ingresar	-	20(no ingresa)	20	10

Como puede apreciarse en este supuesto la cantidad que tiene derecho a recaudar la Hacienda es: 20 de B, 20 de C y 10 de D, un total de 50. Como B, incumple sus obligaciones el total sería de 30, a recaudar por la Hacienda.

- Privación derecho deducción de C.

	A	B	C	D
IVA soportado	-	10	20	30
IVA repercutido	-	20	30	40
IVA a ingresar	-	20(no ingresa)	30	10

En el caso que se prive del derecho a la deducción a C, la cantidad a recibir por la Hacienda en caso de incumplimiento de B, 30 de C, más 10 de D, un total de 40, por lo que sigue percibiendo una cantidad inferior a que le hubiera correspondido si B hubiera cumplido sus obligaciones que hubiese sido de 50.

- Constitución responsable tributario prorrata 50%.

	A	B	C	D
IVA soportado	-	10	20 (responsable)	30
IVA repercutido	-	20	30	40
IVA a ingresar	-	20(no ingresa)	20	10

En este último caso la Hacienda pese al incumplimiento de B, tiene derecho a recaudar 20 de C, en calidad de responsable tributario de la cuota de IVA soportado, así como, 20 en concepto de IVA a ingresar por el IVA repercutido, más 10 de D, por lo tanto, la Hacienda pública en este caso tiene derecho a obtener 50.

Como puede observarse, en caso de que a quien se pretende constituir como responsable tributario actúe con una prorrata del 100% es indistinto, cuál de las dos medidas se aplique ya que llevan a idénticos resultados. No ocurre lo mismo

en caso de que se actúe con una prorrata inferior al 100% en cuyo caso, la Hacienda en dicho caso no tendrá derecho a percibir el 100% de lo adeudado, si por el contrario independientemente de la prorrata con la que actué, en caso de constituirlo como responsable tributario en caso de solvencia, siempre recuperara el total de lo debido.

La mayoría de los estados miembros de la UE han optado por establecer responsable solidario en su caso, a un tercero, al igual que España, ya que como puede deducirse, en este caso independientemente de con la prorrata que actúe a quien se pretende constituir responsable asumirá el cien por ciento de la deuda, por lo que la Hacienda cobrará la totalidad frente a que si se aboga por el impedimento de deducir la prorrata correspondiente, corre el peligro la Hacienda de que, en numerosas ocasiones no vea satisfecha la totalidad de la deuda.

5. REGULACION EN EL DERECHO INTERNO.

Fueron muchas y diversas las modificaciones realizadas por la ley 26/2006 de 29 de noviembre para la prevención del fraude fiscal, entre ellas, la introducción de un apartado quinto en el artículo ochenta y siete de la LIVA. En el que se establecía un responsable subsidiario para las cuotas tributarias de las operaciones gravadas en caso de que pudiera razonablemente conocer que incumplirían las obligaciones de declaración e ingreso por parte del deudor principal.

5.1. ARTÍCULO OCHENTA Y SIETE PUNTO CINCO LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

El apartado primero del artículo ochenta y siete, punto quinto de la LIVA establece, que serán responsables subsidiarios de las cuotas de IVA correspondientes a las operaciones gravadas por la figura impositiva citada, que hayan de satisfacer los sujetos pasivos, aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales que, razonablemente pudieran haber presumido que la cuota impositiva repercutida o que hubiera debido repercutirse no sería objeto de declaración ni de ingreso.

Antes de dicha modificación ya se disponían de herramientas para combatir contra el fraude fiscal del IVA. El artículo ciento setenta, apartado dos, punto

segundo de la LIVA, dispone, *grosso modo*, que no podrá hacerse responsable al destinatario de la operación por la falta o incorrecta repercusión de la cuota tributaria, sino cuando se encuentre en el ámbito de los ilícitos *ex artículo* cuarenta y dos, apartado primero de la *LGT*. Por lo tanto, la Hacienda disponía de métodos para hacer el cobro efectivo, pero bastante arduos y costosos ya que debía probar la participación del adquirente en la realización del ilícito.

A continuación, en el apartado segundo del punto cinco del artículo ochenta y siete de la LIVA, establece un hecho base, que sirve para demostrar el hecho presunto. El hecho presunto es que hubiera podido razonablemente presumir, el incumplimiento de la obligación de declaración e ingreso respecto a las cuotas tributarias de las operaciones gravadas. Por otro lado, el hecho base o indicio es el haber adquirido los bienes por un precio notoriamente anómalo. para continuar, determinando que se entiende por precio notoriamente anómalo, el que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al efectuado en operaciones anteriores en bienes idénticos, igualmente considera precio notoriamente anómalo, el que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición por parte de quien ha efectuado la entrega. Continuando en este párrafo se exceptúa de la consideración de precio notoriamente anómalo aquel que se deba a circunstancias económicas externas y sea ajeno a la aplicación del impuesto.

Para la exigencia de esta responsabilidad según el apartado tercero del citado artículo será necesario la acreditación de incumplimiento de la obligación de declaración e ingreso del impuesto.

Por último, se establece que acreditados todos los puntos requeridos la Administración tributaria podrá poner en marcha el procedimiento responsabilidad del artículo cuarenta y uno apartado quinto de la *LGT*.

5.1.1. contenido y alcance de la responsabilidad.

Para poder conformar como responsable subsidiario a un tercero distinto del sujeto pasivo, según establece el citado precepto, debe tratarse de un empresario o profesional en el desempeño de su actividad económica, aunque la ley sobre este último aspecto guarde silencio, va de suyo, porque sería la única

forma que le permitiría deducir el IVA soportado y contribuir al fraude en cadena. J.E Varona Alabern (2008)

Se desprende, que a quien se pretende constituir como responsable subsidiario, hubiere podido razonablemente conocer que se incumplirían las obligaciones de declaración e ingreso del IVA. El carácter subsidiario de la Responsabilidad que, requiere la declaración previa de insolvencia o fallido del deudor principal, solo entonces, podrá activar el mecanismo de responsabilidad ex artículo cuarenta y uno apartado quinto de la LGT, conforme 87.1.5.4 LIVA siempre y cuando concurren los requisitos del ochenta y siete, punto cinco LIVA.

La responsabilidad alcanza a las cuotas de IVA repercutidas o que se hubieran debido repercutir, independientemente de si realmente hubo tal repercusión o si fue en cantidad inferior a la que legalmente proceda, además cuando se trate de una operación vinculada proceda elevar el precio de la transacción al valor normal del mercado, se deberá aumentar en proporción la cuota de IVA.

Quedaran fuera de la cantidad que se exija al responsable las sanciones, demoras o recargos en que se haya podido incurrir ya que tal y como dispone la LGT, artículo 43.1, la responsabilidad tributaria alcanzara la totalidad de la deuda en periodo voluntario. Únicamente podrán imputársele recargos, intereses de demora en caso de que no hubiera satisfecho la deuda en periodo voluntario que le concedió la administración tributaria". J.E Varona Alabern (2008).

El apartado a que estamos haciendo referencia no hace distinción entre entregas de bienes y prestaciones de servicios a la hora de conformar un responsable subsidiario, profundizando más, podemos concluir en sentido contrario que únicamente se encuadran las entregas de bienes ya que por un lado se pretende combatir las adquisiciones intracomunitarias fraudulentas y, por otro lado, cuando el apartado segundo 87.5 LIVA letras a y b, establecen que se entiende por precio notoriamente anómalo, refiriéndose a un bien, respecto al conocimiento que pudiera haber tenido el adquirente en la trama fraudulenta. Por lo tanto, se puede entender que se está refiriendo a las entregas de bienes.

Como ha parecido en la totalidad del discurso que he llevado a cabo, únicamente puede constituirse responsable subsidiario a quien adquiere de quien incumple sus obligaciones de declaración e ingreso, pero no es así, el artículo objeto de

análisis establece que será responsable subsidiario de las cuotas que se debieron repercutir, tanto las correspondientes a de quien adquiere como a todos los anteriores. Igualmente lo estableció la STJCE de 11 de mayo de 2006 (nº35) que el artículo 21.3 de la sexta directiva, (actual 112/2006 del Consejo, en su artículo 205 también prevé esa medida), que los estados pudieran constituir responsables solidarios junto con el deudor principal siempre que pudiese razonablemente sospechar que incumplirían las obligaciones de declaración e ingreso, por lo tanto el TJCE, admite, que si queda probado el conocimiento de la trama fraudulenta en cadena, puede atraérsele al campo de los obligados tributarios por la totalidad de las cuotas de IVA impagadas a lo largo de la cadena no, únicamente de las correspondientes a las que el hubiere realizado.

Esta medida provoca inseguridad jurídica por un lado ya que el destinatario de la operación no tuvo por qué conocer lo ocurrido en operaciones anteriores a la que el intervino. Por otro lado, se basa en una presunción frágil y bastante arriesgada como es el precio notoriamente anómalo. Según describe J.E Varona Alabern (2008)

5.2. LA PRESUNCIÓN.

La presunción como es sabido no es un medio probatorio, sino un instituto probatorio que se fundamenta en tres elementos fundamentales, en primer lugar, un hecho base o indicio, que es el hecho conocido y que debe ser probado por quien quiere hacer valer dicha presunción, en segundo lugar, el hecho presunto, aquel que se tiene probado por la presunción y por ultimo una interconexión entre el hecho base, y el hecho presunto, lo que permite afirmar que, si se produce el primero deberá también producirse el segundo. J.E Varona Alabern (2008)

5.2.1. contenido y naturaleza.

Respecto al contenido de la presunción hay que decir que se trata de que el adquirente hubiera podido razonablemente presumir que las cuotas de IVA que le repercutieron o que debieron repercutirle no serían declaradas ni tampoco ingresadas, es decir, el sujeto pasivo incumpliría su obligación. Para acreditar esta presunción se fundamenta en un hecho base, como es, el precio notoriamente anómalo pagado por el bien y matiza que tendrá la consideración de precio notoriamente anómalo, por un lado, que el precio pagado sea

sensiblemente inferior al pagado en operaciones anteriores para adquirir bienes idénticos o también cuando el precio pagado por quien realizada la entrega sea sensiblemente inferior al valor normal de mercado. El primero de los supuestos parece razonable, ya que el profesional puede conocer el precio abonado en operaciones anteriores para bienes idénticos, pero el problema se plantea cuando la referencia se hace a la adquisición por parte de quien entrega, ya que se está exigiendo un comportamiento casi heroico del adquirente por conocer el precio al que ha adquirido quien le entrega, por lo que parece bastante complicado poder acreditar dicho extremo, sin conducir dicha responsabilidad hacia un carácter objetivo, lo que sería inconstitucional ya que prescinde de todo grado de culpa, ya que es una conducta casi imposible el conocimiento de dicho precio abonado por su vendedor, conduciendo a una responsabilidad objetiva que sería inconstitucional si no ha habido participación en el ilícito ex artículo 42.1 LGT.

Respecto a la naturaleza de la presunción, previamente hay que decir que nos encontramos fuera del terreno sancionador ya que, si no sería inconstitucional ya que el tribunal constitucional STC 105/1998 de 8 de junio, establece que las presunciones en materia penal y sancionadora no pueden darse ya que se vulneraría artículo 24.2 CE. La presunción tiene carácter *iuris tantum* lo que quiere decir que admite prueba en contrario tal y como establece el apartado segundo del citado precepto, no tendrá la consideración de precio notoriamente anómalo cuando se deba a circunstancias económicas externas o no tenga que ver con la aplicación del impuesto, por lo tanto admite prueba en contra, por otro lado en materia tributaria, las presunciones salvo disposición legal en contrario tiene la posibilidad de admitir prueba en contrario por lo tanto en este caso como no hay norma con rango legal que lo impida se puede desvirtuar la presunción.

5.2.2. Seguridad jurídica y proporcionalidad de la presunción.

El principio de seguridad jurídica, requiere la certeza del derecho, que sea previsible su aplicación, así como concreto, destaca la doctrina alemana, dicho principio proclama que el ciudadano pueda prever los efectos jurídicos de sus actos, lo que le confiera la posibilidad de tener una expectativa lo más precisa posible sobre sus derechos y obligaciones. Respecto al respeto de la norma al principio debo decir que el precio notoriamente anómalo como hecho base que

se ve determinado por dos supuestos de hecho, el precio sensiblemente inferior a operaciones anteriores de idénticos bienes o a las condiciones en que se ha realizado, este planteamiento no vulnera dicho principio debido a que, quien adquiere a un precio sensiblemente inferior en los supuestos anteriormente mencionados puede presumir que quien le entrega incumplirá sus obligaciones. El segundo caso que se plantea para determinar cuándo se considera un precio anómalo y, hace referencia a el precio sensiblemente inferior abonado por quien entrega, con este presupuesto de hecho se puede ver conculcado el principio de seguridad jurídica. Porque es muy complicado que pueda conocer el precio de adquisición de quien le entrego, por lo que se está encaminando a prescindir de toda culpa por la dificultad que entraña en conocimiento del precio de adquisición de su vendedor, lo que conduce a una responsabilidad objetiva, que sería inconstitucional, si no se encuentra en el ámbito del ilícito.

Respecto al principio de proporcionalidad, propugna que no se deben imponer más esfuerzos o sacrificios de los necesarios para alcanzar la finalidad de la norma, por lo que se exige una equilibrada adaptación de medios y fines. Por lo tanto, la aplicación e interpretación del artículo no puede reducirse a que todo aquel que haya adquirido por un precio notoriamente anómalo, ni apreciarse la argumentación de destrucción de dicha presunción o, utilización de un criterio excesivamente restrictivo por parte de la Administración se estaría vulnerando dicho principio, sí que transgrede de forma clara dicho principio el caso sentado TJUE anteriormente mencionado que en caso de que quede acreditado que razonablemente pudo conocer de la existencia de la trama fraudulenta, responderá de la totalidad de las cuotas de IVA defraudadas en otras fases del ciclo económico.

Por lo tanto, este principio puede verse vulnerado en dos aspectos, el primero de ellos que la aplicación de dicho artículo sea demasiado restrictiva, en el sentido de que, no permita destruir dicha presunción por parte de quien se pretende constituir como responsable. Por otro lado, el TJUE, en la sentencia antes mencionada, hace referencia a que una vez constatado que tuvo conocimiento de la trama fraudulenta, se le puede exigir tanto las cuotas que le debieron repercutir, tanto como aquellas que no se repercutieron a lo largo del ciclo económico y, que no actuó en dichas operaciones, en esta línea, entiendo

que se extralimito el TJUE, ya que confronta claramente con el principio de proporcionalidad ya que no se puede exigir actitudes heroicas y, en este caso, exige a quien se pretende constituir como responsable subsidiario, si predicamos coherencia de la sentencia, el conocimiento de la trama fraudulenta, por lo que resulta bastante difícil de comprender que a quien se pretende constituir como responsable, tuviese o pudiera tener conocimiento de que las anteriores operaciones del ciclo económico en el que actúa los contribuyentes incumplirían sus deberes de declaración e ingreso.